



**VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS GRAUBÜNDEN
DRETGIRA ADMINISTRATIVA DAL CHANTUN GRISCHUN
TRIBUNALE AMMINISTRATIVO DEL CANTONE DEI GRIGIONI**

A 19 13
ang

4. Kammer

Vorsitz	Racioppi
Richter	Pedretti, Meisser
Aktuar	Paganini

URTEIL

vom 31. März 2020

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

A._____, X.

und

B._____, Y.

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18, 7001
Chur,

Beschwerdegegnerin

betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer

1. Bis 2015 wurde A._____ als alleinerziehende Mutter von zwei Kindern in Ausbildung zum Verheiratetentarif (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. zum Elterntarif (direkte Bundessteuer) veranlagt.

2. Am 29. Oktober 2016 heirateten A._____ und B._____, behielten aber ihre eigenen steuerrechtlichen Wohnsitze (A._____ in X. und B._____ in Y._____). Da beide Ehegatten ihren Unterhalt aus eigenem Einkommen und Vermögen selbst bestreiten (keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel), wurden sie in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 2016 am jeweiligen Wohnsitz für das ihnen zuzurechnende Einkommen (Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen) und bewegliche Vermögen zum Gesamtsatz (Faktorenaddition) und Verheiratetentarif besteuert. Die gegenüber A._____ veranlagten Steuerbeträge beliefen sich auf Fr. 11'833.-- für die Kantonssteuer und Fr. 12'609.-- für die Gemeindesteuer von X._____ (inkl. Liegenschaftensteuer, evangelische Kirchensteuer sowie Feuerwehrgeldersatz). Die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2016 erfolgte – nach Absprache zwischen den Steuerverwaltungen des Kantons Graubünden und St. Gallen – am Wohnsitz von A._____ in X._____, d.h. durch die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden. Dabei wurden die Steuerfaktoren von A._____ und B._____ addiert und es gelangte der Elterntarif zur Anwendung. Der veranlagte Steuerbetrag belief sich auf Fr. 16'012.40.

3. Gegen die Veranlagungsverfügungen für das Steuerjahr 2016 vom 25. September 2018 (Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) erhoben A._____ und B._____ mit separaten Schreiben vom 20. Oktober 2018 einmal für die Kantons- und Gemeindesteuern und einmal für die Bundessteuer Einsprache. Diese Einsprachen wies die Steuerver-

waltung des Kantons Graubünden mit Einspracheentscheid vom 26. Februar 2019 ab.

4. Dagegen erhoben A._____ und B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 25. März 2019 Einsprache (recte: Beschwerde) an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und machten im Wesentlichen eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots geltend, da die Heirat für sie zu einer erheblich höheren Steuerbelastung nicht nur gegenüber Konkubinatspaaren, sondern auch gegenüber Alleinstehenden führe (sog. Heiratsstrafe).

5. Mit Vernehmlassung vom 7. Mai 2019 schloss die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) auf Abweisung der Beschwerde. Sie legte dar, wie sich in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern für die Beschwerdeführer als Ehepaar nur eine unwesentlich höhere Steuerbelastung ergebe, als wenn sie nicht verheiratet wären und beide zum Alleinstehendentarif besteuert würden. Diesbezüglich bestehe daher keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots. Betreffend die direkte Bundessteuer sei die Steuerbelastung der Beschwerdeführer als Ehepaar dagegen fast doppelt so hoch, wie wenn sie als Alleinstehende besteuert würden. Eine solch massive, heiratsbedingte Mehrbelastung könne nicht als sachlich gerechtfertigt angesehen werden. Die Steuerverwaltung sei aber an die einschlägigen Bestimmungen des DBG gebunden und müsse diese anwenden, selbst wenn dies – wie im vorliegenden Fall – zu einem stossenden Ergebnis führe.

Das Gericht zieht in Erwägung:

- 1.1. Angefochten ist der Einspracheentscheid der Beschwerdegegnerin vom 26. Februar 2019. Strittig ist die Veranlagung beider Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer und die Veranlagung der Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuern in Graubünden bzw. in der Gemeinde X.____. Zu beurteilen ist, ob dadurch das Rechtsgleichheitsgebot verletzt wurde.
- 1.2. Zur Behandlung der Beschwerde ist das Verwaltungsgericht örtlich (vgl. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden [StG; BR 720.00] bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern [GKStG; BR 720.200]) sowie sachlich (vgl. Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; BR 370.100]) zuständig. Die Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten des angefochtenen Einspracheentscheids beschwert und damit zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Die Legitimation des Beschwerdeführers auch zur Anfechtung der bei der Beschwerdeführerin veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern in Graubünden wird dadurch unterstrichen, dass bei Ehegatten eine Solidarhaftung greift (vgl. Art. 13 Abs. 1 StG). Auf die zudem frist- und formgerecht (vgl. Art. 139 StG) eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.
- 1.3. Aufgrund der von den Beschwerdeführern in ihrer Beschwerde angestellten Belastungsvergleiche ist davon auszugehen, dass der Streitwert Fr. 5'000.-- überschreitet, weshalb das Gericht in Dreierbesetzung entscheidet (vgl. Art. 43 Abs. 1 und Art. 43 Abs. 2 und 3 e contrario VRG).

2. Im Einzelnen machen die Beschwerdeführer geltend, dass eine Verletzung des aus Art. 4 (recte: 8) Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) abgeleiteten Rechtsgleichheitsgebots vorliege. Vor der Heirat seien sie im Kanton Graubünden bzw. St. Gallen und Appenzell als Alleinlebende mit Unterstützungspflichtigen (Beschwerdeführerin mit zwei Kindern, Beschwerdeführer mit einem Kind) veranlagt bzw. besteuert worden. Für die Beschwerdeführerin seien 2015 Fr. 16'139.-- Steuern für alle drei Steuerhoheiten angefallen. Im Steuerjahr 2016 seien es hingegen Fr. 32'448.20 gewesen. Würde die Beschwerdeführerin als alleinstehende Person mit unterstützungspflichtigen Kindern zum Verheirateten- bzw. Elterntarif besteuert, hätte die jährliche Steuerlast Fr. 22'673.20 betragen. Die Heiratsstrafe führe in ihrem Fall somit zu einer Mehrbelastung von rund 30 %. Bei dem Beschwerdeführer erfolge eine Mehrbelastung von mehr als 30 %. So habe die Bundessteuer 2015 Fr. 2'585.25, 2016 hingegen Fr. 8'006.20 betragen. Die Beschwerdeführerin unterstütze zwei in Ausbildung stehende Kinder und finanziere unabhängig vom Beschwerdeführer einen selbständigen Haushalt ohne gemeinsame Mittelverwendung. Durch die Mehrbelastung der Steuern von rund 30 % könne sie ihren bisherigen Lebensstandard nicht mehr finanzieren, weshalb das Gebot der Rechtsgleichheit verletzt sei. Die Beschwerdeführer seien nicht bloss gegenüber Konkubinatspaaren schlechter gestellt, sondern auch gegenüber Alleinstehenden. Deshalb liege eine Verletzung von Art. 4 [recte: 8] BV vor, weil sich die Belastungsdifferenzen in ihrem Falle nicht mehr in einem vernünftigen Rahmen bewegten. Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen könne auch das folgende Argument nicht standhalten: "Der bewusst räumlich getrennt und ohne gemeinsame Mittelverwendung gelebte Ehe, wie in ihrem Fall, den Eheleuten erbrechtlich und sozialversicherungsrechtlich Vorteile verschaffen, die sachlich den gesetzlichen Grundsatz der gemeinsamen Veranlagung rechtfertigen würde".

Die Beschwerdegegnerin hält dem unter zahlreichen Verweisen auf Lehre und Rechtsprechung zunächst betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern im Wesentlichen entgegen, Art. 39 Abs. 3 StG, der eine steuerliche Gleichbehandlung von verheirateten und alleinerziehenden Personen vorschreibe, sei verfassungswidrig. Die von den Beschwerdeführern gerügte Differenz der Steuerbelastung in der Steuerperiode 2016 und in der Vorperiode sei nicht auf eine zu hohe bzw. rechtsungleiche Besteuerung in der Steuerperiode 2016 (Besteuerung der Beschwerdeführer als Ehegatten und damit Anwendung der Faktorenaddition und des Verheiratedentarifs), sondern auf die sachlich nicht gerechtfertigte Entlastung in der Steuerperiode 2015 zurückzuführen (Gewährung des Verheiratedentarifs zugunsten der Beschwerdeführerin als Alleinerziehender). Zudem bringe Art. 11 Abs. 1 StHG klar zum Ausdruck, dass im Zentrum von Belastungsvergleichen der Vergleich zwischen Ehepaaren und Alleinstehenden stehen müsse und nicht die Gegenüberstellung der Steuerbelastung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern. Anhand einer Tabelle zeigt die Beschwerdegegnerin sodann die Gegenüberstellung der Steuerbelastung der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2016 (als Verheiratete) und der Steuerbelastung, die sich ergäbe, wenn sie mit denselben Steuerfaktoren als Alleinstehende (d.h. jeweils zum Alleinstehendentarif) besteuert würden. Daraus ergebe sich, dass die Beschwerdeführer als Ehegatten einen nur unwesentlich höheren Kantonssteuerbetrag (Fr. 20'106.--) entrichten müssten, als wenn sie nicht verheiratet wären und beide zum Alleinstehendentarif besteuert würden (Kantonssteuerbetrag von Fr. 19'824.--). Da die Mehrbelastung gerade nur 1.4 % betrage, liege keine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung der Beschwerdeführer gegenüber der Gruppe der Steuerpflichtigen der Alleinstehenden vor [Anm. des Ger.: Gemäss Rechtsprechung wird dabei eine Differenz von mindestens 10 % verlangt, s. unten]. Die Tabelle verdeutliche aber auch, dass die Gewährung des Verheiratedentarifs zugunsten

der Beschwerdeführerin als Alleinerziehende zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Entlastung gegenüber den anderen Konstellationen im Umfang von 18 % (Anwendung des Alleinstehendentarifs auf beide Steuerpflichtigen) bzw. von 13 % (Besteuerung als Ehegatten mit Faktorenaddition) führe. Diese Diskrepanz springe einem noch deutlicher ins Auge, wenn man nur die auf die Beschwerdeführerin entfallenden Steuerbeträge betrachte: Die Anwendung des Verheiratetentarifs anstatt des Alleinstehendentarifs führe zu einer Entlastung von 19.8 %. Der Beschwerdeführerin sei diese steuerliche Begünstigung in der Steuerperiode 2015 aufgrund ihrer familiären Situation und gestützt auf den eigentlich verfassungswidrigen Art. 39 Abs. 3 StG zu Recht gewährt worden. Daraus könnten die Beschwerdeführer in Bezug auf die hier massgebende Steuerperiode 2016, in der sie als Ehegatten besteuert wurden, jedoch keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber Alleinstehenden ableiten. Vielmehr sie die Frage aufzuwerfen, ob nicht Art. 39 Abs. 3 StG angepasst werden sollte. Zur direkten Bundessteuer führte die Beschwerdegegnerin zusammengefasst aus, auch diesbezüglich sei der Vergleich zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren massgebend. Dass für Alleinstehende mit Kindern gemäss Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG der Elterntarif zur Anwendung komme, sei analog zu den für die Kantons- und Gemeindesteuern gemachten Ausführungen ebenfalls verfassungswidrig. Anhand einer Tabelle veranschaulicht die Beschwerdegegnerin die Steuerbelastungsvergleiche. Im Gegensatz zur Kantons- und Gemeindesteuern zeigten sich in Bezug auf die direkte Bundessteuer erhebliche Belastungsdifferenzen. Der Steuerbetrag als Ehepaar liege um 91.3 % über dem Steuerbetrag, der sich ergäbe, wenn die Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer als Alleinstehende besteuert würden. Eine solch massive Mehrbelastung, die aus der Heirat resultiere, könne nicht als sachlich gerechtfertigt angesehen werden, was von den Beschwerdeführern grundsätzlich zu Recht gerügt werde. Dabei verkennten die Beschwerdeführer,

dass die rechtsanwendenden Behörden an die Bestimmungen des DBG gebunden seien. Die Beseitigung dieser Ungleichbehandlung von Ehepaaren müsse durch den Bundesgesetzgeber erfolgen.

- 3.1. In der Schweiz werden die Einkünfte und Vermögenswerte der Ehepaare nach dem Grundsatz der Familienbesteuerung in einer Bemessungsgrundlage vereinigt. Wird die Ehe faktisch oder rechtlich getrennt, erfolgt eine Individualbesteuerung (vgl. REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., 2020, § 12 N 6). Gemäss dem Grundsatz der Familienbesteuerung werden die Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (vgl. Art. 9 Abs. 1 DBG). Die entsprechende Regel für die Kantons- und Gemeindesteuern im Kanton Graubünden findet sich in Art. 10 Abs. 1 StG. Die Steuer wird auf dem Gesamteinkommen berechnet (Faktorenaddition), wobei sowohl bei den Bundesteuern als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern Erleichterungsmassnahmen für Ehepaare greifen, um so die Steuerlast Verheirateter derjenigen von Konkubinatspaaren anzugleichen. Wenn keine Korrektive vorgesehen werden, kann nämlich die Familienbesteuerung infolge des stetigen Ansteigens der Steuerbelastung mit zunehmendem Einkommen oder Vermögen (Progression) zu einer Erhöhung der Steuerlast Verheirateter gegenüber Unverheirateten führen (sog. Heiratsstrafe; vgl. Die Familienbesteuerung, ESTV, 2015, S. 1, 11 ff.)
- 3.2 Solange die Ehegatten (wie etwa bei einer "Wochenendehe") nur über getrennte Wohnsitze bzw. Wohnstätten verfügen, an der ehelichen Gemeinschaft aber festhalten, liegt keine getrennte Ehe im Sinne von Art. 10 StG bzw. Art. 9 DBG vor (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_523/2007 vom 5. Februar 2008 E.2.3). Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass an der ehelichen Gemeinschaft festgehalten wird und somit keine getrennte Ehe

im Sinne von Art. 10 StG bzw. Art. 9 DBG vorliegt. Die Ehegatten sind somit gemeinsam zu besteuern.

- 4.1. Im Bereich der Steuern wird das allgemeine Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Der erste Grundsatz verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Nach dem zweiten Prinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Drittens müssen die Steuerpflichtigen nach Massgabe der ihnen zustehenden Mittel gleichmässig besteuert werden; die Steuerbelastung hat sich nach den ihnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und ihren persönlichen Verhältnissen zu richten (BGE 136 I 49 E.5.2 m.H.). Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Der Verfassungsrichter muss sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will. Hinzu kommt, dass im Interesse

der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist. Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 126 I 76 E.2a m.H.).

- 4.2. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Paares ist selbstredend tiefer als diejenige einer alleinstehenden Person mit dem gleichen Einkommen. Wie das Bundesgericht seit dem Leitentscheid "Hegetschweiler" von 1984 (BGE 110 Ia 7) wiederholt festgehalten hat, muss diesem Umstand aufgrund des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hinreichend Rechnung getragen werden. Über das Ausmass der Entlastung gehen die Meinungen weit auseinander. Je nach der Begründung, die für die Entlastung angeführt wird, ergeben sich grössere oder kleinere Differenzen der Steuerbelastung anderer Vergleichsgruppen. Die Vielgestaltigkeit der zu regelnden Verhältnisse und der in Betracht fallenden Methoden macht es schwierig, wenn nicht gar unmöglich, eine völlige Gleichstellung zu erzielen. Ist es nicht möglich, eine für alle Vergleichsgruppen vollumfänglich befriedigende Lösung herbeizuführen, so darf im Zentrum der Belastungsvergleiche nicht die Gegenüberstellung der Steuerbelastung von Ehegatten und Konkubinatspaaren stehen, sondern es muss vor allem der Vergleich der beiden Hauptgruppen, der Ehegatten (und eingetragenen Partnerschaften) einerseits und der Alleinstehenden andererseits anvisiert werden. Die steuerliche Belastung eines Zweiverdienerhepaares hat derjenigen eines Zweiverdienerkonkubinatspaares in vergleichbaren Verhältnissen zu entsprechen (vgl. REICH, a.a.O., § 12 N 20 ff.; REICH/CAVELTI, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], StHG-Kommentar, 3. Aufl., 2017, Art. 11 N 6; BAUMGARTNER/EICHENBERGER in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], DBG-Kommentar, 3. Aufl., 2017, Art. 36 N 28 je m.H.).

5. Für die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die direkte Bundessteuer andererseits bestehen unterschiedliche Tarifordnungen für Ehegatten, weshalb die Einhaltung des Rechtsgleichheitsgebots getrennt für beide Steuerhoheiten geprüft wird. Zunächst wird auf die Kantons- und Gemeindesteuern eingegangen. Vorwegzunehmen ist, dass die Beschwerdeführer bei der Argumentation, wonach für die Beschwerdeführerin 2015 Steuern im Betrag von Fr. 16'139.-- für alle drei Steuerhoheiten angefallen seien, wogegen 2016 Fr. 32'448.20 gewesen seien, übersehen, dass die direkten Bundessteuern im Jahr 2016 für beide in Graubünden angefallen sind und im Jahr 2015 nur für die Beschwerdeführerin. Auf diesen Vergleich kann daher von vornherein nicht abgestellt werden.
- 5.1. Unstrittig ist die Steuerauscheidung zwischen den beiden Hauptsteuerdomizilen. Da beide Ehegatten ihren Unterhalt aus eigenem Einkommen und Vermögen selbst bestreiten (keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel), wurden sie in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 2016 am jeweiligen Wohnsitz für das ihnen zuzurechnende Einkommen (Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen) und bewegliche Vermögen zum Gesamtsatz (Faktorenaddition) und Verheiratetentarif (bzw. Teilsplitting) besteuert.
- 5.2. Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 10 Abs. 1 StG). Für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden (Art. 11 Abs. 1 StHG). Es ist dem kantonalen Recht überlassen, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzugs vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für alleinstehende und verheiratete

Personen (Doppeltarif) vorgenommen wird. Die Entlastung kann aber auch durch frankenmässig oder prozentual begrenzte Abzüge von der Bemessungsgrundlage oder durch das Splittingverfahren erreicht werden (vgl. REICH a.a.O., § 12 N 29; Die Familienbesteuerung, ESTV, 2015, S. 12 ff.).

- 5.3. Die Vorgabe von Art. 11 Abs. 1 StHG wird im Kanton Graubünden so umgesetzt, dass zur Ermittlung des Steuersatzes von gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten das steuerbare Einkommen durch den Divisor von 1.9 geteilt wird (Art. 39 Abs. 2 StG). Mit diesem Teilsplitting (bzw. Verheiratetentarif) wird berücksichtigt, dass aus dem Einkommen des Ehepaars zwei Personen leben müssen und dass die Faktorenaddition von Mann und Frau ohne diese Korrektur zu einer höheren Progression, d.h. zu einem höheren Steuersatz führen würde. Mit dem Teilsplitting wird das steuerbare Einkommen zu einem tieferen Steuersatz besteuert. Weil ein Ehepaar gegenüber einem Alleinstehenden mit eigenem Haushalt gewisse Einsparungen erzielen kann, kann das Einkommen nicht einfach halbiert werden (Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 8. August 2006, Heft Nr. 10/2006-2007, S. 1167). Deshalb wurde der Divisor, wie in der Botschaft vorgeschlagen, auf 1.9 festgesetzt.
- 5.4. Wie das Bundesgericht wiederholt erkannt hat, muss der Steuergesetzgeber zwischen allen wichtigen Gruppen von Steuerpflichtigen (Einverdiener- und Zweiverdienerhepaare mit und ohne Kinder, Konkubinatspaare mit und ohne Kinder, Alleinstehende mit und ohne Kinder) und für alle Einkommensschichten einen gerechten Ausgleich finden. In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht auch immer betont, dass eine absolute Gleichheit in der Steuerbelastung nicht erzielt werden kann und gewisse minimale Belastungsdifferenzen als in der Natur der Sache liegend hingenommen werden müssen. Soweit eine absolute Gleichbehand-

lung nicht erreicht werden kann, genügt es, dass die kantonale Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren und systematisch ungünstigeren Besteuerung von einer Gruppe von Steuerpflichtigen führt. Nach der Rechtsprechung kann im Allgemeinen ein Belastungsunterschied bis zu 10 % toleriert werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.651/2004 vom 19. November 2004 E.2 m.H.).

- 5.5. Der Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 StHG bringt klar zum Ausdruck, dass im Zentrum von Belastungsvergleichen der Vergleich zwischen Ehepaaren und Alleinstehenden stehen muss und nicht die Gegenüberstellung der Steuerbelastung von Ehe- und Konkubinatspaaren (vgl. REICH/CAVELTI, a.a.O., Art. 11 N 17 m.H.a. BGE 120 Ia 329 E.4a m.w.V.). In BGE 120 Ia 329 E.6c hat das Bundesgericht Folgendes festgehalten:

"Der Gesetzgeber verwirklicht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht völlig, wenn er die Mehrbelastung von Ehepaaren mit Kindern gegenüber unverheirateten Paaren mit Kindern hinnimmt. Diese Mehrbelastung der Ehepaare rührt indessen davon her, dass die Faktoren der Konkubinatspartner nicht ad-diert werden und die Steuerermässigung für Ehepaare auch den alleinstehenden Steuerpflichtigen, die den Unterhalt von Kindern im eigenen Haushalt bestreiten, gewährt wird. [...] Im Vordergrund steht für den Gesetzgeber indessen nicht der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren mit Kindern, sondern der Vergleich zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren ohne Kinder; Konkubinatspaare ohne Kinder machen die viel grössere Zahl aus als Konkubinatspaare mit Kindern. Wie erwähnt, waren im Jahre 1990 die Eltern nur gerade bei 2.8 % aller Paarhaushalte mit Kindern unverheiratet, während der Anteil der Konkubinatspaare an den gesamten Paarhaushalten ohne Kinder mit 16 % eindeutig höher war [...] Das hat zur Folge, dass für die Steuerbemessung beim verheirateten Paar mit Kindern zum Vergleich nicht in erster Linie auf die Steuerbelastung des unverheirateten Paares mit Kindern abzustellen ist, sondern auf die Steuerbelastung der anderen Gruppen von Steuerpflichtigen, besonders der Alleinstehenden und der Konkubinatspartner ohne Kinder. [...]"

- 5.6. Im Zeitpunkt des Urteils BGE 120 Ia 329 hielt das Bundesgericht noch gestützt auf die damaligen Daten fest, dass von sämtlichen Haushalten (100 %) 32.4 % Einpersonenhaushalte und 58.9 % Paarhaushalte (Ehepaare, Konkubinate) seien. Bei 32.3 % habe es sich um Paarhaushalte mit Kindern und bei 26.6 % um Paarhaushalte ohne Kinder gehandelt. Von den Paarhaushalten mit Kindern (32.3 %) seien 2.8 % der Eltern unverheiratet gewesen; das entspreche einem Anteil von 0.9 % an den privaten Haushalten. Der Anteil der unverheirateten Paare an den Paarhaushalten ohne Kinder sei mit 16 % (= 4.3 % der privaten Haushalte) etwas grösser. Dennoch habe die Zahl der Einpersonenhaushalte ohne Kinder (32.4 %) die Zahl der Konkubinatspaare (4.3% und 0.9%) deutlich überstiegen. Daher dürfe gemäss Bundesgericht beim Vergleich der Steuerbelastung von Ehepaaren und Konkubinatspaaren die Steuerbelastung der tatsächlich alleinstehenden Personen nicht vernachlässigt werden. Gemäss Strukturerhebung des Bundesamts für Statistik (BFS) fallen die Zahlen für 2018 leicht anders zugunsten der Einpersonenhaushalte (35.7%) gegenüber 52.3% Paarhaushalte und 12 % übrigen Haushalten aus (diese Daten sind abrufbar unter: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bevoelkerung/stand-entwicklung/haushalte.html>, zuletzt besucht am 8. Mai 2020). Die Rechtsprechung von BGE 120 Ia 329 hat damit umso mehr seine Gültigkeit.
- 5.7. Im vorliegenden Fall geht es um ein verheiratetes Paar mit Kindern. Während die Beschwerdeführer fälschlicherweise die bisherige Veranlagung als Alleinerziehende mit Verheiratetentarif bzw. Elterntarif (Ehefrau) und als Alleinstehende mit Grundtarif (Ehemann) mit der Veranlagung als Ehepaar mit Faktorenaddition vergleichen, ist der Vergleich der Steuerbelastung als Ehepaar für 2016 korrekterweise mit Alleinstehenden oder Konkubinatspaaren ohne Kinder zu vergleichen, wie die Beschwerdegegnerin zu Recht hervorhebt. Wie oben bereits dargelegt, sollte die Differenz

der Steuerbelastung dabei die Schwelle von 10 % grundsätzlich nicht überschreiten.

- 5.8. In der Vernehmlassung (S. 6 f.) hat die Beschwerdegegnerin anhand der unten dargestellten Tabelle die Vergleichsberechnungen korrekt aufgeführt, weshalb diese hier wiedergegeben werden. Diese Berechnungen beziehen sich zwar nur auf die Kantonssteuern. Die Gemeindesteuern sind aber ein Prozentsatz der kantonalen Steuer (Art. 4 Abs. 1 GKStG), weshalb die Gemeindesteuer ausser Acht gelassen werden kann, da sich die prozentuale Differenz im Vergleich zwischen Steuerbelastung als Ehepaar und Steuerbelastung als Alleinstehende eben im gleichen Rahmen beläuft. Als Fiktion ist die Beschwerdegegnerin zudem davon ausgegangen, dass beide Beschwerdeführer in Graubünden ihren Wohnsitz haben. Dies ist nicht zu beanstanden, weil die Frage ob eine unzulässige Mehrbelastung vorliegt aufgrund einer hypothetischen Berechnung erfolgt, um die Steuern als Alleinstehende (ohne Kinder) zum Grundtarif und die Steuern als Ehepaar mit Faktorenaddition zum Verheiratetentarif zu vergleichen.

KANTON									
	Tarif: alleinstehend* /verheiratet			Tarif: beide alleinstehend			Tarif: verheiratet		
	keine Faktorenaddition ¹			keine Faktorenaddition			Faktorenaddition		
	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag
BF**	97'700	97'700	8'014	97'700	97'700	8'014			
	Tarif: alleinstehend								
Beide							229'400	229'400	20'106
BFin***	131'700	131'700	9'476	131'700	131'700	11'810			
	Tarif: verheiratet								
		229'400			229'400				
Total			17'490			19'824			20'106
	* kein Verheiratetentarif bei BF, da dessen Tochter bei der leiblichen Mutter wohnt								
	¹ wie 2015 ** BF = Beschwerdeführer *** BFin = Beschwerdeführerin								

In der linken Spalte ist die effektive Steuerlast dargestellt, wie sie sich vor der Heirat in 2015 präsentierte. Dabei wurde der Beschwerdeführerin als Alleinstehende mit zwei Kindern der Verheiratetentarif gewährt – was die

Beschwerdegegnerin als verfassungswidrig erachtet, aber derzeit noch im kantonalen Gesetz so geregelt ist (dazu s. unten E.7). Entscheidend ist hier der Vergleich der Steuerbelastung als Alleinstehende (ohne Kinder) und als Ehepaar (vgl. mittlere und rechte Spalte der Tabelle). In der rechten Spalte ergibt sich der Kantonssteuerbetrag aus der Faktorenaddition und dem Verheiratetentarif, in der mittleren Spalte aus dem Alleinstehententarif. Die Differenz zwischen diesen Steuerbelastungen (Fr. 20'106.-- ./ Fr. 19'824.-- = Fr. 282.--) zum Steuerbetrag als Ehepaar beträgt 1.42 %. Diese Differenz liegt weit unter dem vom Bundesgericht erwähnten Grenzwert von 10 %. Es kann daher nicht von einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung die Rede sein. Eine Verletzung von Art. 8 BV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV liegt nicht vor. Dies gilt für die Kantonssteuer und – aufgrund der Festlegung der Gemeindesteuer in Prozenten der einfachen Kantonssteuer – auch für die Gemeindesteuer.

6. Sodann ist die Einhaltung des Rechtsgleichheitsgebots hinsichtlich der Bundessteuer zu prüfen.
- 6.1. Auch in Bezug auf die Bundessteuer wird das Einkommen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 DBG). Für diese gilt statt des Grundtarifs ein Verheiratetentarif (Art. 36 Abs. 2 DBG) bzw. ein Elterntarif, falls sie u.a. mit Kindern zusammenleben (vgl. Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG). Der Elterntarif ist der mildeste der drei Tarife. Er besteht aus dem Verheiratetentarif (Basis) und einem Abzug vom Steuerbetrag in der Höhe von maximal Fr. 251.-- Franken pro Kind oder unterstützungsbedürftige Person (vgl. Kreisschreiben Nr. 30, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), ESTV, 2010, Ziff. 13.4.1). Da für den Elterntarif der Verheiratetentarif sinngemäss gilt und letzterer lediglich um einen Abzug vom

Steuerbetrag ergänzt wird, kann weiterhin auch von einem Doppeltarif gesprochen werden (BAUMGARTNER/EICHENBERGER, a.a.O., Art. 36 N 6). Massgebend ist bezüglich der direkten Bundessteuer ebenfalls nicht der Vergleich zwischen Einelternfamilien und Ehepaaren, sondern der Vergleich zwischen Alleinstehenden (ohne Kinder) und Ehepaaren.

- 6.2. Die nachfolgende, von der Beschwerdegegnerin erstellte und hier wiedergegebene Tabelle veranschaulicht in korrekter Weise die Steuerbelastung für die direkte Bundessteuer. Dabei wird auch bei diesen Vergleichsrechnungen von der Fiktion ausgegangen, dass beide Beschwerdeführer ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Graubünden haben.

BUND									
	Tarif: alleinstehend* /verheiratet keine Faktorenaddition ¹			Tarif: beide alleinstehend keine Faktorenaddition			Tarif: verheiratet Faktorenaddition		
	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag
BF**	97'600	97'600	2'716	97'600	97'600	2'716			
Beide							229'200	229'200	16'358
BFin***	131'600	131'600	4'073	131'600	131'600	5'575			
	Elterntarif		-502				Elterntarif		-502
		229'200			229'200				
Total			6'287			8'291			15'856
* kein Verheiratetentarif bei BF, da dessen Tochter bei der leiblichen Mutter wohnt									
¹ wie 2015 ** BF = Beschwerdeführer *** BFin = Beschwerdeführerin									

Massgebend ist auch hier der Vergleich zwischen der Steuerbelastung als Ehepaar (Faktorenaddition und Elterntarif, siehe rechte Spalte in der Tabelle) und als Alleinstehende (Grundtarif, siehe mittlere Spalte in der Tabelle). Im Gegensatz zur Kantons- und Gemeindesteuer zeigt hier der Vergleich zwischen der Steuerbelastung als Alleinstehende und der Steuerbelastung als Ehepaar eine erhebliche Belastungsdifferenz von 91.3 %. Diese aus der Ehe resultierende Mehrbelastung lässt sich sachlich nicht rechtfertigen, weshalb ein Fall von sog. "Heiratsstrafe" vorliegt. Da sich diese Besteuerung jedoch auf Bundesrecht stützt und selbst das Bundesgericht – geschweige denn das Verwaltungsgericht – an Bundesgesetze

gebunden ist (vgl. Art. 190 BV) und in der Schweiz keine Verfassungsgerichtsbarkeit auf Bundesebene besteht, kann einzig die Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots von Art. 8 BV bzw. Art. 127 Abs. 2 BV feststellen. Die Besteuerung als solche kann das Verwaltungsgericht indessen nicht aufheben, da es, ebenso wie die Beschwerdegegnerin, Art. 9 Abs. 1 i.V.m. Art. 36 Abs. 2 bzw. 2^{bis} DBG anzuwenden hat. Entsprechende Bestrebungen zur Beseitigung dieser Ungleichbehandlung sind auf Bundesebene in Gang (vgl. Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [Ausgewogene Paar- und Familienbesteuerung], BBL 2018 2133).

- 6.3. Als Zwischenfazit ist demnach festzuhalten, dass zur Prüfung, ob eine unzulässige Mehrbelastung von Ehepaaren vorliegt, die Steuerbelastung als Konkubinatspaar bzw. als Alleinstehende ohne Kinder zum Grundtarif heranzuziehen ist. Diese Differenz sollte nicht grösser als 10 % sein. Im vorliegenden Fall wird dieser Grenzwert für die Kantons- und Gemeindesteuern nicht überschritten. Hingegen liegt bei der direkten Bundessteuer eine nicht sachlich gerechtfertigte Mehrbelastung der Beschwerdeführer im Vergleich zu Alleinstehenden vor. Aufgrund der in Art. 190 BV verankerten Massgeblichkeit der Bundesgesetze und damit des DBG darf jedoch diese Veranlagung, wenn auch verfassungswidrig, nicht aufgehoben werden.
7. Wie oben erwähnt, geht es nicht an, als Vergleichsbasis die Veranlagung als Alleinstehende mit Kindern zum Verheirateten- bzw. Elterntarif (Ehefrau) und als Alleinstehender zum Grundtarif (Ehemann) heranzuziehen. Ein Vergleich mit der Veranlagung vor der Heirat erscheint aber nicht nur falsch, sondern auch stossend, weil die Beschwerdeführerin dabei in unzulässigerweise zu stark entlastet wurde, wie nachfolgend gezeigt wird. Diese von der Steuerverwaltung hervorgehobene Kritik an der Entlastung

von Alleinerziehenden ist für den kantonalen Gesetzgeber von Bedeutung, weshalb darauf näher einzugehen ist. Es geht um die Regelung in Art. 39 Abs. 3 StG, die sich auf die altrechtliche, bis Ende 2010 gültige Regelung von Art. 11 StHG stützt.

- 7.1. Der aArt. 11 StHG (in der bis 31. Dezember 2010 gültigen Fassung) sah Folgendes vor:

" Art. 11

¹ Für verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu allein stehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden. Die gleiche Ermässigung gilt auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Das kantonale Recht bestimmt, ob die Ermässigung in Form eines frankenmässig begrenzten Prozentabzuges vom Steuerbetrag oder durch besondere Tarife für allein stehende und verheiratete Personen vorgenommen wird."

Gestützt auf diese Vorgabe regelte der Kanton Graubünden in (noch heute gültigem) Art. 39 Abs. 3 StG die Anwendung des Verheiratetentarifs auch für Alleinerziehende (gemäss Art. 39 Abs. 3 StG wird nämlich die Entlastung nach Abs. 2 [Teilsplitting bzw. Verheiratetentarif] auch Steuerpflichtigen gewährt, wenn sie mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben, deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten. Der Konkubinatspartner gilt nicht als unterstützungsbedürftige Person). Zu dieser Regelung war der Kanton Graubünden verpflichtet resp. das StHG hätte direkt Anwendung gefunden, wenn innerhalb der Anpassungsfrist keine entsprechende Regelung im kantonalen Recht umgesetzt worden wäre (vgl. aArt. 72 Abs. 1 und 2 StHG).

- 7.2. Im seit 1. Januar 2011 in Kraft stehenden Art. 11 Abs. 1 StHG wurde Satz 2 (und damit die Ermässigung für Alleinerziehende im Vergleich zu Alleinstehenden) gestrichen. Art. 11 Abs. 1 StHG lautet nun wie folgt:

"Art. 11

¹ Für Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, muss die Steuer im Vergleich zu alleinstehenden Steuerpflichtigen angemessen ermässigt werden."

Aufgrund der klaren Rechtsprechung des Bundesgerichts in BGE 131 II 710 und BGE 131 II 697 sowie der in der Lehre vertretenen Auffassung ist die Verfassungswidrigkeit der gemäss Art. 39 Abs. 3 StG weiterhin geltenden Entlastung für Alleinerziehenden offensichtlich gegeben. So hält bereits die Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 20. Mai 2009 (BBI 2009 4729) – aufgrund welcher Art. 11 Abs. 1 StHG per 1. Januar 2011 angepasst wurde – Folgendes fest (S. 4754 f.):

"1.2.3.2.1 Geltendes Recht und Änderungsbedarf

Gemäss Artikel 11 Absatz 1 StHG sind verheiratete Personen im Vergleich zu den Alleinstehenden steuerlich angemessen zu entlasten. Die gleiche Ermässigung ist den verwitweten, getrennt lebenden, geschiedenen und ledigen Steuerpflichtigen zu gewähren, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten. Auch im DBG erhalten diese Steuerpflichtigen die gleiche tarifliche Ermässigung wie Ehepaare (Art. 214 Abs. 2 DBG). Der Verheiratetentarif wird somit sämtlichen Steuerpflichtigen gewährt, die mit Kindern zusammenleben, unabhängig davon, ob sie alleinerziehend sind oder im Konkubinat leben. In der vorherrschenden Doktrin wird die im StHG und im DBG verankerte steuerliche (tarifliche) Gleichbehandlung von verheirateten und alleinerziehenden Personen seit Längerem kritisiert. Begründet wird dies damit, dass eine alleinerziehende Person grundsätzlich leistungsfähiger sei als ein Ehepaar mit dem gleichen Einkommen und der gleichen Anzahl Kinder, da bei Letzteren das Einkommen für zwei erwachsene Personen ausreichen müsse. Als besonders stossend wird die Gleichstellung empfunden, wenn zwei unverheiratete Personen – je mit eigenen Kindern – im Konkubinat zusammenleben, weil in diesem Fall beide Partner in der Regel vom milderen Tarif und den Kinderabzügen profitie-

ren können, jedoch ohne dass ihre Einkommen wie bei einem Ehepaar addiert werden. Die Bestimmung verstosse daher gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Gemäss der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts ist diese Kritik begründet. Eine alleinstehende Person mit Kind habe zwar höhere Ausgaben als eine alleinstehende Person ohne Kind, jedoch geringere Ausgaben als ein Ehepaar mit Kind. Zudem hält das Bundesgericht fest, dass Artikel 11 Absatz 1 StHG in die verfassungsmässige Tarifautonomie der Kantone eingreife. Aufgrund des klaren Wortlauts der Bestimmung und der Materialien kommt das Bundesgericht jedoch zum Schluss, dass – obwohl die Bestimmung verfassungswidrig sei – den unverheirateten Steuerpflichtigen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, unter geltendem Recht die «exakt gleiche (tarifliche) Ermässigung» zukommen müsse wie den Verheirateten. Das Bundesgericht hält dabei explizit auch fest, dass der Verheiratetentarif auch dann gewährt werden muss, wenn die alleinerziehende Person im Konkubinat lebt. Eine Beschränkung auf «tatsächlich» alleinerziehende Personen, wie dies einzelne Kantone in ihrem Steuergesetz vorgesehen hatten, verstosse daher gegen die Vorgabe des Steuerharmonisierungsgesetzes. Aufgrund dieses Entscheides mussten einige Kantone ihre Steuergesetze anpassen und den Alleinerziehenden genau die gleiche Ermässigung wie den Ehepaaren gewähren. Verschiedene Kantone sind aber wie das Bundesgericht der Ansicht, dass die vorgeschriebene tarifliche Gleichstellung von Ein- und Zweielternfamilien mit dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. dem Prinzip der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sei und fordern vehement eine gesetzliche Anpassung von Artikel 11 StHG."

In den in der Botschaft erwähnten BGE 131 II 710 und BGE 131 II 697 befand das Bundesgericht, dass aArt. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG, wonach Einelternfamilien die gleiche tarifliche Ermässigung einzuräumen war wie den verheirateten Personen, gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit versties und in die Tarifhoheit der Kantone eingriff (s. BGE 131 II 697 E.4). aArt. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG fand auch auf Konkubinatspaare mit Kindern Anwendung (BGE 131 II 710 E.5). Trotz festgestellter Verfassungswidrigkeit, wendete das Bundesgericht diese damals geltende Norm angesichts seines klaren Wortlauts und des eindeutigen Willens des historischen Gesetzgebers an. Begründend

fürhte das Bundesgericht (BGE 131 II 697 E.4.3) insbesondere Folgendes aus:

"In der vorherrschenden Doktrin wird die steuerliche (tarifliche) Gleichbehandlung von verheirateten Personen und allein erziehenden Personen gemäss Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG allerdings auch kritisiert. Begründet wird die Kritik am Gesetz damit, dass eine allein erziehende Person a priori leistungsfähiger sei als ein Ehepaar mit dem gleichem Einkommen und der gleichen Anzahl Kinder, weil das Einkommen für zwei erwachsene Personen ausreichen müsse. Es sei deshalb sachfremd und nicht zielgerichtet, Eineltern- oder Halbfamilien exakt gleich zu besteuern wie Ehepaare [...]. Als besonders stossend wird die Gleichstellung mit den Ehepaaren empfunden, wenn zwei unverheiratete Personen je mit Kindern im Konkubinat zusammenleben, weil in diesem Fall beide Partner vom Familientarif und den Kinderabzügen profitieren, ohne dass jedoch ihre Einkommen wie bei einem Ehepaar addiert werden [...]. Diese Kritik ist begründet. In der Tat ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzgeber eine gerechte Verteilung der Steuerlast auf alle Gruppen von Steuerpflichtigen – Verheiratete, Alleinstehende und unverheiratete Paare, mit und ohne Kinder – soll herbeiführen können, wenn er verpflichtet ist, eine allein stehende Person mit Kind exakt gleich zu besteuern wie ein Ehepaar (mit Kind) bei gleichem Einkommen. In allgemeiner Weise lässt sich sagen, dass eine allein stehende Person mit Kind höhere Ausgaben hat als eine allein stehende Person ohne Kind, aber geringere Ausgaben als ein Ehepaar mit Kind. Es trifft auch statistisch zu, dass im Falle einer allein erziehenden Person das Kind höhere Kosten verursacht, als wenn das Kind in einer Zweielternfamilie aufwächst. Das erklärt sich mit den Kosten für Betreuung und Erziehung des Kindes, aber auch damit, dass die Einsparungsmöglichkeiten (Synergien) beim Kind weniger ausgeprägt sind als bei der zweiten erwachsenen Person [...]. Das hat der Gesetzgeber nunmehr auch im vom Volk am 16. Mai 2004 abgelehnten Bundesgesetz über die Änderung von Erlassen im Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung, der Wohneigentumsbesteuerung und der Stempelabgaben vom 20. Juni 2003 erkannt, wenn er in Art. 11 Abs. 1 StHG statt der gleichen Ermässigung nur noch eine gleichwertige Ermässigung vorsah [...]. Dazu kommt, dass Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG in die Tarifautonomie der Kantone eingreift. Denn Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV nimmt ausdrücklich "die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge" von der Steuerharmonisierung aus. Damit liegt namentlich die Festsetzung der Steuertarife in der Autonomie der Kantone (vgl. Art. 3 BV). Das ist auch in der Doktrin unbestrittene Meinung [...]."

7.3. Wie oben bereits gesehen, hat der Bundesgesetzgeber infolge dieser Kritik Art. 11 Abs. 1 StHG angepasst und die Verpflichtung zur Gleichbehandlung Verheirateter und Alleinerziehender gestrichen. Der Bündner Gesetzgeber hat dem auf einer überholten Grundlage im StHG fassenden, verfassungswidrigen Art. 39 Abs. 3 StG jedoch bislang nicht aufgehoben bzw. angepasst. Die entsprechende, verfassungswidrige Entlastung dieser Norm hat die Beschwerdegegnerin in ihrer Berechnung für die Kantonssteuern aufgezeigt (vgl. die rot umrahmten Felder in der untenstehenden Tabelle).

KANTON									
	Tarif: alleinstehend* /verheiratet			Tarif: beide alleinstehend			Tarif: verheiratet		
	keine Faktorenaddition ¹			keine Faktorenaddition			Faktorenaddition		
	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag	Steuerbar	Satz	Steuerbetrag
BF**	97'700	97'700	8'014	97'700	97'700	8'014			
	Tarif: alleinstehend								
Beide							229'400	229'400	20'106
BFin***	131'700	131'700	9'476	131'700	131'700	11'810			
	Tarif: verheiratet								
							229'400		
Total			17'490			19'824			20'106

* kein Verheiratetentarif bei BF, da dessen Tochter bei der leiblichen Mutter wohnt
¹ wie 2015 ** BF = Beschwerdeführer *** BFin = Beschwerdeführerin

Vergleicht man den Steuerbetrag aus der linken Spalte (Verheiratetentarif für Alleinerziehende) mit demjenigen aus der rechten Spalte (Verheiratetentarif für Ehepaar), ergibt sich durch die Heirat zwar eine höhere Steuerbelastung. Vor allem liegt aber eine unzulässige Minderbelastung in der linken Spalte vor (Verheiratetentarif als Alleinerziehende und damit Teilsplitting von 1.9) und nicht hauptsächlich eine Mehrbelastung in der rechten Spalte. Denn im Vergleich zu einem Alleinstehenden (vgl. das rot umrahmte Feld in der mittleren Spalte) führt die Anwendung des Verheiratetentarifs anstatt des Alleinstehendentarifs bei einer Alleinerziehenden (vgl. das rot umrahmte Feld in der linken Spalte) zu einer Entlastung von 19.8 % (Fr. 11'810 ./ Fr. 9'476 = Fr. 2'334 = 19.8 % von Fr. 11'810). So hat das Bundesgericht für eine solche Konstellation folgendes festgehal-

ten (BGE 131 II 697 E.4.3): "In der Tat ist nicht ersichtlich, wie der Gesetzgeber eine gerechte Verteilung der Steuerlast auf alle Gruppen von Steuerpflichtigen – Verheiratete, Alleinstehende und unverheiratete Paare, mit und ohne Kinder – soll herbeiführen können, wenn er verpflichtet ist, eine allein stehende Person mit Kind exakt gleich zu besteuern wie ein Ehepaar (mit Kind) bei gleichem Einkommen." Es versteht sich von selbst, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – als Grundsatz für die Besteuerung – bei einem Ehepaar mit Kind bei gleichem Einkommen tiefer liegt, als bei einer allein stehenden Person mit Kind. Dies gilt selbst gemäss Bundesgericht selbst unter Berücksichtigung einerseits der Einsparungsmöglichkeiten durch Synergien beim Ehepaar und andererseits der höheren Kinderkosten bei der allein stehenden Person, beispielsweise durch höhere Fremdbetreuungskosten (BGE 131 II 697 E.4.3).

- 7.4. Das Verwaltungsgericht stellt demnach – gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung – fest, dass die weiterhin geltende Regelung in Art. 39 Abs. 3 StG zu einer unzulässigen, übermässigen Entlastung der Einelternfamilien im Vergleich zu einem Ehepaar mit Kind führt und damit gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst.

8. Zur Festhaltung an der tariflichen Gleichstellung Verheirateter und Eineltern auf Bundesebene (vgl. Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG) – die gemäss Botschaft vor allem mit der Gewährung des Verheiratetenabzugs bei Ehepaaren begründet wird (vgl. BBl 2009 4755) – hat sich das Verwaltungsgericht nicht zu äussern, zumal dies in die Kompetenz des Bundesgesetzgebers fällt (vgl. zur entsprechenden Kritik in der Lehre LOCHER, DBG-Kommentar, I. Teil, 2019, Art. 36 N 10; BAUMGARTNER/EICHENBERGER, a.a.O., Art. 36 N 32).

9. Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer als unterliegende Partei die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Der in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegenden Beschwerdegegnerin steht keine aussergerichtliche Parteientschädigung zu (Art. 78 Abs. 2 VRG).

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 3'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 626.--
zusammen	<u>Fr. 3'626.--</u>

gehen unter solidarischer Haftung zulasten von A._____ und B._____ und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

3. [Rechtsmittelbelehrung]

4. [Mitteilungen]